

РЕШЕНИЕ

№ 209

гр. София, 13.01.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 60 състав,
в публично заседание на 17.09.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Георги Терзиев

при участието на секретаря Паола Георгиева и при участието на прокурора Емил Георгиев, като разгледа дело номер **8202** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – чл. 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изп. директор В. К. С., с адрес за кореспонденция: [населено място],[жк], [улица], № 6, ет. 1, срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22002217006490-091-001 от 10.10.2018 г., издаден от Фиданка С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 37 от 08.01.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С..

В жалбата се навеждат доводи, че РА е неправилен, незаконосъобразен и необоснован, както и издаден в нарушение на процесуалния закон и в противоречие с материалноправните разпоредби. Искането до съда е РА да бъде отменен изцяло.

Ответникът – директорът на дирекция ОДОП С., редовно уведомен чрез юрк. А. оспорва жалбата и моли съда да я отхвърли. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

СГП, редовно призована, се представлява от прокурор Емил Георгиев, който изразява становище за неоснователност на жалбата.

Съдът, като обсъди становищата на страните и доказателствата по делото и направи проверка на законосъобразността на обжалвания административен акт, приема за

установени следните обстоятелства по делото:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № Р-22002217006490-020-001 от 28.09.2017 г., изменена със ЗИЗВР № Р-22002217006490-020-002 от 01.03.2018 г. и ЗИЗВР № Р-22002217006490-020-003 от 03.04.2018 г., издадена от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 16.04.2015 г. до 30.04.2016 г.

Резултатите от ревизията са обективирани в ревизионен доклад /РД/ № № Р-22002217006490-092-001 от 29.05.2018 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество е подадено възражение срещу констатациите в същия, което е прието за неоснователно.

Процесната ревизия е повторна за спорните периоди и видове задължения и е възложена в изпълнение на указанията, дадени с Решение № 1403 от 30.08.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С.. С посоченото решение е отменен РА № Р-22221916004114-091-001 от 22.02.2017 г., и преписката е върната за извършване на повторна ревизия.

През ревизираните периоди дружеството декларира дейност по даване под наем и оперативен лизинг на тежкотоварни автомобили без водач.

С оглед изясняване на фактите по случая, проверяващият екип е отправил искания за представяне на документи и писмени обяснения от ревизираното лице и е извършил насрещни проверки спрямо други задължени лица.

С протокол № Р22002217006490-ППД-001 от 09.05.2018 г. са приобщени събраните в хода на предходната ревизия доказателства.

Установено е, че през ревизирания период [фирма] е извършвало доставки на услуги с получатели „Д.“ Е., ЕИК [ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК]; [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. Предмет на доставките към изброените дружества е свързан с отдаване под наем на товарни автомобили и ремаркета, абонаментна поддръжка на тези автомобили и предоставяне на паркоместа за домуване на транспортните средства.

В хода а предходната ревизия са извършени насрещни проверки на горепосочените клиенти. От проверяваните лица са представени договори, фактури за получени услуги, съгласно сключените договори, заявки, складови разписки и приемо-предавателни протоколи между страните за вложени материали и консумативи.

Съгласно представените договори, [фирма], в качеството на изпълнител, извършва техническо обслужване, ремонт и профилактика на МПС и ППС. Техническото обслужване се извършва след заявка на възложителите. Периодичната профилактика се извършва ежемесечно. С договорите е уговорено, че изпълнителят влага свои резервни части и материали, когато те са необходими за извършване на техническото

обслужвани и ремонта на техниката. В договорите е указано, че [фирма] води отчетност, като за целта попълва протоколи, които съдържат информация за вида на извършената работа /профилактика, техническо обслужване, ремонт и т.н./, вложени резервни части и материали. Тези протоколи се представят на възложителите, ведно с фактурите за доставка. Органите по приходите са анализирали документите от извършените насрещни проверки и тези представени от ревизираното лице. В РД в табличен вид са отразени МПС/ППС, отдадени от ревизираното лице под наем, периода на действие на наема и дружествата наематели.

Органите по приходите са стигнали до заключение, че част от МПС/ППС са отдавани под наем в един и същи период на различни дружества, което е видно от направената сравнителна таблица. Обобщено е, че не са представени документи за извършени плащания на [фирма] и информация за водачите, управлявали превозните средства. Относно извършени ремонти на МПС, не са приложени справки за извършен транспорт по дати от последните, както и за датите на които наетите транспортни средства са били в ремонт. Органите по приходите са установили, че [фирма] отдава под наем над 20 товарни автомобили и осигурява техническо обслужване, ремонт, поддръжка, профилактика и обновяване на същите. От ревизираното лице и неговите клиенти не са представени приложения, неразделна част от договорите, с описани МПС, на които ще се извършва сервизно обслужване и абонаментни планове с описание на обема от дейности, информационни услуги и логистична поддръжка.

Относно доставките на скреч-карти на [фирма] не са представени документи за предходна доставка. По отношение на издадените фактури за доставки на автоконсумативи и автокозметика са представени сключени договори за поръчка с [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма], но не са приложени фактури от цитираните доставчици, плащания, справки за стоков поток. Ревизиращият екип е констатирал, че тъй като не е представено Приложение №1 за конкретизиране на транспортните средства към договорите, сключени с клиентите за техническо обслужване, не би могло продажбите на резервните части и автоконсумативи, да бъдат обвързани с превозните средства предоставени под наем. Не са посочени автомобилите, които са ремонтирани, частите и консумативите, кога и как са вложени. От [фирма] са представени аналитични оборотни ведомости за ревизирания период на сметка 302 „Материали”, но от представените извлечения не е възможно да се установи, кога и от кого са придобити материалите, кога и на основание на какъв документ са изписани.

По отношение на [фирма] е установено, че в сключените договори за абонаментно техническо обслужване и за ползване на недвижим имот, приемо-предавателни протоколи и други, положеният подпис на възложителя в лицето на В. Й. И. е различен от публикувания нотариално заверен подпис на същия в търговския регистър на Агенция по вписванията. Същите констатации са направени и по отношение на [фирма] и [фирма]. Установено е още, че [фирма] е наело влекач марка ДАФ с рег. [рег.номер на МПС], като в същото време материали за ремонт на същото МПС се предоставят от [фирма], т.е. според документите наемател на МПС е едно дружество, а получател на ремонтната услуга за същото МПС е друго дружество.

По отношение на [фирма] е установено, че с договор за наем от 27.10.2015 г.,

[фирма] отдава на [фирма] ремарке марка К. с рег. [рег.номер на МПС] . С констативен протокол от 12.10.2015 г. [фирма], възлага на [фирма], ЕИК[ЕИК] ремонт на ремарке с рег. [рег.номер на МПС] , експлоатирано от [фирма]. С приемо-предавателен протокол от 09.10.2015 г. [фирма] е приел резервни части от [фирма] за извършване на ремонта на ремаркетото. Няма данни ремарке с посочената марка и регистрационен номер да е отдавано под наем преди 27.10.2015 г. Съгласно представени констативни протоколи, [фирма] е извършило ремонти с предоставени материали от ревизираното лице за [фирма] на товарни автомобили, които не са използвани, тъй като за тях няма назначени шофьори.

За [фирма] е установено, че в договор за абонаментно техническо обслужване, договори за наем на МПС, договор за ползване на недвижим имот и приемо-предавателни протоколи, положения подпис на възложителя в лицето на Р. Й. Г. е различен от същия публикуван в Търговския регистър на АВ. Установено е, че с договор от 10.08.2015 г. [фирма] отдава под наем на [фирма] полуремарке Ш. с рег. № 5742ЕР. Същото ППС е отдадено под наем на [фирма] с договор от 01.10.2015 г.

За [фирма] е установено, че в договор за абонаментно техническо обслужване, договори за наем на МПС, договор за ползване на недвижим имот и приемо-предавателни протоколи, положения подпис на възложителя, в лицето на С. С. К. е различен от същия публикуван в Търговския регистър на АВ. От органите по приходите е отбелязано, че в един и същи ден с приемо-предавателни протоколи са предавани авточасти от [фирма] на [фирма] и са подписани констативни протоколи за приемане на ремонтите. С оглед количеството на резервните части, органите по приходите са заключили, че не е възможно в рамките на един ден да са приети материалите и завършен ремонта.

Ревизиращият екип е приел, че жалбоподателят не е извършил сочените доставки по смисъла на чл.11 ЗДДС и не е възникнало данъчно събитие, а ДДС с издадените фактури е начислен без основание, но същият е дължим на основание чл.85 ЗДДС.

В хода на ревизията са извършени и насрещни проверки спрямо доставчиците на [фирма], в резултат на които са формирани следните установявания:

1. По отношение на [фирма]:

Извършена е насрещна проверка, завършила с протокол № П-22220616178604-141-001 от 23.11.2017 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22220616178604-040-001/ 12.10.2016 г.

От страна на [фирма] са представени фактури, заверени с печат на дружеството и с положен подпис на неизвестно лице. Фактурите са включени в дневниците за продажби и справки-декларации по ЗДДС и са придружени с заявки, приемо-предавателни и констативни протоколи. Предмет на доставките е ремонт на МПС, реглаж и диагностика. Представени са разчетно-платежни ведомости, хронологичен регистър за начислени заплати, счетоводен и данъчен амортизационен план и договор от 02.01.2014 г. за наем на помещение с адрес [населено място], [улица]. Не са представени оборотни ведомости, документи за получени плащания,

фактури от предходни доставчици/подизпълнители; информация и документи относно извършен преглед и диагностика на превозното средство, за определяне на вида на необходимите ремонтни дейности, информация за начина на калкулиране на цената на услугата и нейните елементи, доказателства кои лица са извършили услугата /име, ЕГН, документ за квалификация/.

Установено е, че [фирма] има назначени две лица на длъжности относими към предоставените услуги на [фирма] - Т. Т. на длъжност автомонтър и И. Т. на длъжност работник поправка на гуми и джанти. До тези лица са отправени искания за представяне на документи и писмени обяснения от трети лица. От Т. са представени писмени обяснения, съгласно които е полагал труд на непълнен работен ден в [фирма], като е извършвал дейност по поправка на гуми и джанти и ремонт на МПС в обект, находящ се в [населено място], [улица]. От страна на Т. не е предоставена изисканата информация.

Органите по приходите са приели, че доставчикът не разполага с материална и кадрова обезпеченост за извършване на доставките, тъй като назначените на непълнен работен ден две лица не биха могли за извършат подобен обем авторемонтни услуги, нито са представени доказателства същите да притежават необходимата за извършване на ремонт на товарни автомобили квалификация.

2. По отношение на [фирма]:

В хода на предходното ревизионно производство е извършена насрещна проверка, завършила с протокол № П-22221716134195-141-001 от 12.08.2016 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221716134195-040-001/ 01.08.2016 г.

При извършване на настоящата ревизия на доставчика е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП № П-222217172238-141-001 от 07.02.2018 г.

От [фирма] са представени договор за поръчка от 01.04.2015 г., сключен между [фирма], в качеството на доверител и [фирма], в качеството на довереник, съгласно който довереникът осигурява периодично и своевременно снабдяване на доверителя с резервни части и консумативи за дейността му при поискване. Представен е договор за наем от 10.09.2014 г. на товарен автомобил марка Рено с рег. [рег.номер на МПС], сключен с [фирма]. Фактурите с предмет на доставката ремонтни услуги са придружени с ПКО, заявки за извършване на ремонтни услуги и приемо-предавателни протоколи. Представени са фактури на предходни доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма]; [фирма] [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Фактурите на [фирма] и [фирма] са придружени с описи на стоки, към фактурите на [фирма] са приложени приемо-предавателни протоколи. Представени са счетоводни справки, оборотна ведомост и разчетно-платежни ведомости.

По данни от информационната система на НАП е установено, че за периода на доставките дружеството е декларирало, назначени по трудови правоотношения б лица, на длъжност електромонтър, диагностик моторно превозно средство, монтър

двигатели МПС, автомонтър и ръководител автосервиз.

Не са представени документи за активи, необходими за извършване на авторемонтните услуги, информация къде са извършвани и от кого и къде е извършено предаването на стоката.

Органите по приходите са обобщили, че при анализ на събраната информация е установено, че от проверяваното лице не са представени доказателства за транспорт и на кого са доставени материалите /ревизираното лице или неговите клиенти/ и къде са съхранявани същите преди тяхната продажба.

Относно предоставяне на ремонтни услуги на МПС е отбелязано, че не е представен договор между [фирма] и [фирма], както и договор за наем на база за извършването на такива услуги. [фирма] е издало фактура за извършен ремонт на МПС с рег. [рег.номер на МПС]. Приложен е приемо-предавателен протокол от 05.05.2015 г., за предаване на материали от [фирма] на [фирма] за извършване на ремонт на влекач М. с рег. [рег.номер на МПС]. За същия автомобил е установено, че ревизираното лице не го експлоатира, т.е. не е взет под наем и е собственост на [фирма], като последното не е контрагент на ревизираното лице. Издадени са и фактури за смяна на гуми и ремонт на МПС с рег. [рег.номер на МПС], което не е било в движение.

Заклучено е, че [фирма] не е извършвало реални доставки на [фирма].

3. По отношение на [фирма]:

При предходното ревизионно производство на дружеството е извършена насрещна проверка, завършила с протокол № П-22221916172631-141-001 от 03.11.2016 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221916172631-040-001/ 03.10.2016 г.

В хода на настоящата ревизия на доставчика е извършена проверка, приключила с ПИНП № П-22221917223344141-001/ 01.02.2018 г.

С Протокол № П-22221917223344-ППД-001 от 31.01.2018 г. са приобщени доказателства, събрани при предходното производство на [фирма].

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че дружеството няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения.

Представени са фактури с предмет автомобилни части и консумативи, заявки и приемо-предавателни протоколи, договор за поръчка от 01.05.2015 г., съгласно който [фирма], в качеството на довереник се задължава до доставя резервни части и консумативи на [фирма], Представени са писмени обяснения, в които се посочва, че стоките са получени от [фирма] в склада на [фирма] и договор за наем на недвижим имот, обособена част от 100 кв. м. от поземлен имот, находящ се в [населено място], [улица]. В протоколите са посочени автомобилни части и консумативи като вид и количество, които се предават от проверяваното лице и приемат от [фирма], но не е посочено мястото на предаване и лицата приели и предали стоката. Същите са

подписани, но не става ясно от кого. В стоките разписки не е отразено от кой обект е реализирана стоката. От [фирма] не са представени получените заявки за доставка на автомобилни части и консумативи от [фирма].

Ревизиращият екип е установил противоречия между дадените от доставчика и от жалбоподателя обяснения относно транспорта на стоките. Констатирано е, че предмет на доставките са големи количества материали, които не биха могли да бъдат директно вложени в отдадените под наем МПС.

След анализ на събраната информация ревизиращият екип е приел, че не са налице доказателства за извършени от [фирма] към жалбоподателя доставки.

4. По отношение на [фирма]:

Извършена е насрещна проверка, завършила с протокол № П-22221716134196-141-001 от 24.08.2016 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221716134196-040-001/ 01.08.2016 г.

В хода на настоящата ревизия е извършена проверка, приключила с ПИНП № П-22221917223761-141-001/ 18.01.2018 г.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е назначило 2 лица по трудови правоотношения на длъжност „специалист приложно програмиране” и „техник поддръжка на компютърни мрежи”. Издадените фактури са отразени в дневниците за продажби и справки-декларации по ЗДДС.

От страна на [фирма] е представен договор за поръчка от 15.07.2015 г., съгласно който [фирма], в качеството на доверител, възлага на [фирма], в качеството довереник да създаде шест интернет сайта, да осигурява поддръжката и настройването им на подходящ за целта сървър. Уебсайта съдържа: дизайн и концепция; база данни, други динамични страници, форми за обратна връзка, които предварително са договорени, съгласно изискванията на клиентите на доверителя. В договора е посочено, че доверителят следва да предостави на довереника всички материали и данни необходими за осъществяване на предмета на договора. От [фирма] не са приложени материали и данни на клиентите, за които са предназначени интернет сайтовете. Не са представени и фактури, издадени на клиенти на дружеството.

По отношение на издадените фактури с предмет скреч - карти не са представени доказателства.

Органите по приходите са приели, че събраните в хода на ревизията доказателства не доказват реално изпълнение на доставките от [фирма].

5. По отношение на [фирма]:

При предходната ревизия е извършена насрещна проверка, завършила с протокол № П-22221916172630-141-001 от 18.10.2016 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221916172630-040-001/ 03.10.2016 г. В хода на извършената проверка, дружеството е представило писмени обяснения, съгласно които доставките са извършени с личен труд, като стоката се предоставя на адреса на клиента.

Извършената в хода на настоящата ревизия насрещна проверка е приключила с ПИНП № П-22221917223761-141-001/ 18.01.2018 г.

Представени са фактури, договор за поръчка от 02.05.2015 г. за доставка на резервни части и консумативи, договор за наем от 01.12.2015 г. и анекс от 04.01.2016 г., сключени с Х. Х., съгласно който [фирма] наема склад, приземно помещение на къща с обща площ от 48 кв. м., находящ се в [населено място], [улица], №2. Представени са писмени обяснения, съгласно които, стоките са получени от [фирма] в склада на дружеството. Транспортът на стоките е за сметка на клиента. Представени са и фактури, издадени от предходните доставчици [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] и [фирма]. Относно доставките от горесцитираните дружества не са представени доказателства и писмени обяснения за извършен транспорт и за обектите от които са получени стоките. Представени са аналитични регистри на счетоводни сметки и оборотни ведомости.

Органите по приходите са обобщили представените документи и са констатирани, че е налице противоречие в представените писмени обяснения от [фирма] и [фирма]. [фирма] твърди, че транспортът е осъществен от [фирма], а последното декларира, че същият е за сметка на неговите клиенти.

Прието е, че събраните в хода на ревизията документи не доказват реално изпълнение на доставките между [фирма] и жалбоподателя.

6. По отношение на [фирма]:

Извършена е насрещна проверка, завършила с протокол № П-22221416134223-141-001 от 16.09.2016 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-2222061416134223-040-001/ 03.08.2016 г.

В хода на настоящата ревизия е извършена проверка, приключила с ПИНП № 22221717224651-141-001/ 31.01.2018 г.

Представени са фактури, договор от 01.12.2015 г. за доставка на резервни части и автоконсумативи, приемо-предавателни протоколи, стокови разписки и заявки, договор, сключен на 04.01.2016 г. с [фирма] за наем на поземлен имот в [населено място], [улица], фактури от предходните доставчици ТИР КОМПЛЕКТ", [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма] [фирма]; [фирма] и [фирма]. Документи за извършени разплащания и транспорт не са

представени.

Констатирано е, че през м. 12.2015 г. [фирма] не разполага със складова база. Във фактурите не са посочени имената на получателя и не са положени подписи на съставител и получател. Предмет на доставките са части за автомобили, които са специфични спрямо марка, модел, година на производство на превозното средство и т. н., но в издадените фактури и документите към тях не са посочени каталожни номера, което да позволи обвързването им съответното превозно средство, за което са предназначени.

Прието е, че събраните в хода на ревизията документи не доказват реално изпълнение на доставки между [фирма] и [фирма].

7. По отношение на [фирма]:

При извършване на настоящата ревизия на „А. М.“ Е. е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП № П-22221917223758-141-01/ 29.01.2018 г.

Представени са фактури с предмет на доставките комплексно почистване на ТИР композиции, придружени със заявки за почистване на МПС с посочен регистрационен номер и протоколи за приемане на извършената работа. Като място на изпълнение на услугите е посочено [населено място],[жк], автобаза „М.“.

Установено е, че през проверявания период при [фирма] са работили по трудови правоотношения осем лица, назначени на длъжност „хигиенист“, „работник товаро - разтоварна дейност“ и „мияч превозни средства“, във връзка с което са представени ведомости за заплати и месечни рекапитулации.

Относно техническа обезпеченост от проверяваното лице е представена инвентарна книга със заведени активи: пароструйка, водоструйка, подпочистващ автомат и екстрактор за пране на настилки. За начина на калкулиране на цената на услугата от дружеството не са представени писмени обяснения. Разплащането по фактурите е извършено в брой с приходни касови ордери, които са приложени към фактурите. Приложени са справки от счетоводни сметки.

След анализ на събраните доказателства органите по приходите са установили несъответствия в представените документи. Така например с фактура № 01 от 30.05.2015 г., [фирма] доставя на [фирма] услуги по комплексно почистване на 13 ТИР композиции, но в месечния отчет за хигиенизиране и поддръжка на външния вид и интериор на служебни автомобили, издаден от ревизираното лице са посочени 12 МПС. Съгласно фактура № 02 от 30.06.2015 г. е извършено комплексно почистване на 11 ТИР композиции, но в приложения месечен отчет са включени 12 МПС. Предмет на доставката по фактура № 11 от 25.01.2016 г. е комплексно почистване на 3 леки автомобила през м. 12.2015 г., които не са отдавани под наем от

ревизираното лице. В представени заявки и протоколи за извършено почистване е посочено МПС с рег. [рег.номер на МПС] и ремарке [рег.номер на МПС], които не са отдадени под наем на [фирма]. Представени са и документи за почистване през м. 05.2015 г. и м. 06.2015 г. на МПС с рег. [рег.номер на МПС] с ремарке [рег.номер на МПС] и МПС с рег. [рег.номер на МПС] с ремарке [рег.номер на МПС], като за същите е установено, че през този период не са били отдадени под наем.

Прието е, че представените в хода на ревизията документи не доказват реалното извършване на доставки от страна на [фирма].

8. По отношение на [фирма]:

В хода на настоящата ревизия на [фирма] е извършена насрещна проверка, приключила с ПИНП № П-22221217223343-141-1/ 01.02.2018 г., във връзка с която е изготвено ИПДПОЗЛ № П-22221217223343-040-001/ 21.12.2017 г.

При проверка в информационна система на НАП е установено, че за периода от 01.05.2015 г. до 31.01.2016 г. [фирма] има назначени на трудов договор две лица на длъжност дърводелец и тапицер, като лицето, назначено на длъжност тапицер за същия период е осигурявано на пълен работен ден и в друго дружество, на длъжност охранител.

Представени са процесните фактури, фактури от предходни доставчици, оборотни ведомости, извлечения от счетоводни сметки, заявки от [фирма], протоколи за приемане на услугите, договор от 02.04.2015 г. между [фирма], в качеството на възложител и [фирма], в качеството на изпълнител с предмет на договора ушиване на ТИР покривало-брезент; поправка на брезент –прошиване с подлепване и циклене на силно замърсени повърхности -под полуремарке.

След анализ на представените документи органите по приходите са приели, че не доказват реално изпълнение на доставки между [фирма] и [фирма].

Ревизията приключва с РА № Р-22002217006490-091-001 от 10.10.2018 г., издаден от Фиданка С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, с който на [фирма] са установени задължения за донасяне по ЗДДС в размер на 783 097,77 лв. и лихви за просрочие към тях в размер на 233 904,04 лв.

При така установената фактическа обстановка съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за

законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата срещу РА е **неоснователна**.

РА № Р-22002217006490-091-001 / 10.10.2018 г., е издаден от компетентни органи по приходите – възложилият ревизията началник сектор „Ревизии“ Фиданка С. Й. и Т. Н. В., главен инспектор приходи – ръководител на ревизията по силата на ЗВР № Р-22002217006490-020-001 от 28.09.2017 г.

РА е подписан с квалифициран електронен подпис на издателя му, валиден към датата на неговото издаване, видно от представените от ответника преки доказателства по чл. 184, ал. 1 ГПК – удостоверение по чл. 25, ал. 1 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, възпроизведено на хартиен носител.

Спазена е предписаната в чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с реквизитите по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД № Р-220022171006490-092-001/ 29.05.2018 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 ДОПК неразделна негова част.

Съдът намира, че при издаването на ревизионния акт не са допуснати съществени нарушения на процесуалните правила, които да водят до незаконосъобразност и необоснованост на обжалвания ревизионен акт.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

ДОПК не съдържа особени правила относно разпределението на доказателствената тежест в производството в ревизия по общия ред на чл. 112–120 ДОПК, поради което субсидиарно приложение намират правилата за доказване, установени в АПК и ГПК (арг. от § 2 ДР на ДОПК).

На основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК съдът разглежда спора по същество и когато приеме, че актът е незаконосъобразен на основаниято, на което е издаден, следва да разгледа спора по същество. В този смисъл следва да се тълкува и разпоредбата на чл. 170, ал. 1 от АПК по отношение на задълженото лице, което се явява заинтересувано да докаже благоприятни за него факти/решение № 12089/11,11,2008г по адм. Дело № 7052/2008г на ВАС, решение № 15435/23,11,2011год по адм.дело№2420/2011 на ВАС, решение по дело С-414/10г на СЕС от 29,03,2012год и решение от 03,05,2012год по дело С-520/10г на СЕС/.

По делото не се събраха допълнителни доказателства, които да оборват констатациите на ревизиращите органи.

[фирма] черпи право на приспадане на данъчен кредит от спорните фактури,

претендирайки го по съдебен ред след отказ за признаването му с ревизионния акт, поради което на основание чл. 154, ал. 1 ГПК и чл. 170, ал. 2 АПК вр. § 2 от ДР на ДОПК негова е тежестта да докаже всички факти, на които основава искането си за признаване на това право, за да установи, че са изпълнени условията за възникването и упражняването му. Жалбоподателят носи тежестта да докаже реалността на доставките по процесните фактури, тъй като той твърди положителния факт, че такива доставки са осъществени и именно в това твърдение се състои възражението му срещу законосъобразността на РА. Същият следва да проведе пълно доказване на своето оспорване, като създаде сигурно убеждение у съда в съществуването на фактите и връзките между фактите. В съответствие с разпределението на доказателствената тежест, както административният решаващ орган, така и съдът, имат правото, но и задължението да приемат за ненастъпили тези правни последици, чийто юридически факт е останал недоказан.

В съответствие с нормата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. Аналогично е и легалното определение, дадено в чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО, според което доставка на стоки е прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Съгласно чл. 9, ал. 1 ЗДДС доставка на услуга е всяко извършване на услуга. Облагаема според чл. 12, ал. 1 ЗДДС е доставката на стока или услуга, извършена от данъчно задължено лице с място на изпълнение на територията на страната. Извършаването ѝ е данъчно събитие (чл. 25, ал. 1 ЗДДС), което в съответствие с нормата на чл. 25, ал. 2 ЗДДС възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение на регистрираното лице да го начисли. Едновременно с настъпване на изискуемостта на данъка на основание чл. 68, ал. 2 ЗДДС и чл. 167 от Директива 2006/112/ЕО възниква правото на приспадането му.

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС данъчният кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон, за получени от него стоки или услуги по облагаеми доставки. Определяйки предпоставките за възникване на право на приспадане на данъчен кредит, националният законодател, транспонирайки чл. 168, б. "а" от Директива 2006/112/ЕО, в нормата на чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС е уредил право на регистрирано лице да приспадне данъка за стоките или услугите, използвани за целите на извършваните от него облагаеми доставки, които стоки или услуги са му доставени или предстои да му бъдат доставени от доставчик, регистриран по този закон.

След като са налице предпоставките за възникването му, вече породеното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 вр. чл. 69, ал. 1, т. 1 ЗДДС подлежи на упражняване при условието по чл. 71, т. 1 ЗДДС - данъчно задълженото лице да притежава фактура, съставена в съответствие с чл.

114–115 ЗДДС с посочен на отделен ред данък за доставка на стоки или услуги, по които то е получател.

По аргумент от чл. 25, ал. 2 ЗДДС без реално извършена доставка на стока по смисъла на по чл. 6, ал. 1 ЗДДС и реално извършване на услуга по смисъла на чл. 9 ЗДДС данъчно събитие по чл. 25, ал. 1 ЗДДС не настъпва, респективно – не възниква изискуемост на данъка в хипотезата на чл. 25, ал. 6, т. 1 ЗДДС, а оттам – по аргумент от чл. 68, ал. 2 ЗДДС не възниква и функционално свързаното право на приспадане на данъчен кредит по чл. 68, ал. 1, т. 1 ЗДДС, поради което същото не може да бъде упражнено дори при наличие на хипотезата на чл. 71, ал. 1, т. 1 ЗДДС (аналогична на чл. 178, б. “а” от Директива 2006/112/ЕО).

От горния анализ се установява, че възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

- качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело C-18/13/;
- своенето на данъчния документ от получателя – чл. 71, т. 1 ЗДДС;
- получаването на стоките/услугите по доставката /“...действителното извършване на облагаемата сделка...” според т. 30 от решението на СЕС по дело C-642/11/;
- отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело C-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото.

В множество свои решения СЕС /например Решение от 06.12.2012 г. по дело C-285/11, Решение от 31.01.2013 г. по дело C-643/11 и др./ приема, че за да се признае право на данъчен кредит е необходимо първо да се провери дали доставките са реално осъществени в съответствие с правилата за доказване по националното право. В решение на СЕС от 6 декември 2012 г. по дело C-285/11 г. изрично е посочено, че за да се установи, че на основание на процесните доставки на стоки е налице правото на приспадане, е необходимо да се провери дали последните са били реално осъществени и дали съответните стоки са били използвани от получателя за извършването на облагаеми сделки.

Мотивите на органите по приходите за отказаното право на приспадане на данъчен кредит се споделят от настоящия състав по следните съображения:

От представените в хода на ревизията доказателства, не се установява по несъмнен начин реалното изпълнение на доставките от [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], [фирма], което е основна

предпоставка за възникване и ползване право на данъчен кредит по смисъла на чл. 68, ал. 1, т. 1 и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС.

С договор от 01.05.2015 г. [фирма] е наело от [фирма] за извършване на дейността си недвижим имот - 100 кв. м. хале № 3 и прилежащи външни площи от сградата на автобаза „М.“ с 5 паркоместа за паркинг на автомобили и ползване на канал за ремонт. Същият този имот [фирма] е отдало под наем на 01.05.2015 г. на 5 други дружества - [фирма], [фирма], [фирма], МАКРО ТРАНС БГ” АД и [фирма]. За един и същ период от време имотът е предоставен под наем на 6 дружества. В този имот, съгласно представените документи са извършвани всички услуги, свързани с ремонтите и почистването на МПС/ППС, както и са доставяни всички авточасти и автоконсумативи. Единствено 5 паркоместа са били на разположение, при условие, че дружеството е държало под наем общо 43 МПС и ППС. На един канал за ремонт са се извършвали ремонти от [фирма], [фирма], [фирма] и от дружеството жалбоподател и услуги по почистване на МПС от [фирма]. На една и съща дата са издавани повече от една фактура за ремонт от един или повече доставчици. От тук следва, че не се установява всеки един от клиентите и самото ревизирано лице реално да е имало възможността и да е използвало наетата автобаза.

В хода на ревизията органите по приходите са посетили автобазата, при което е установено, че хале № 3 представлява канал за ремонт на транспортни средства и тясно помещение – стая. В тази връзка не се установява къде са получавани и съхранявани авточасти и автокозметика от 6 дружества в сочените обеми. Установено е още, че в хода на друго ревизионно производство е извършена проверка на собственика на автобазата, чиито управител декларира, че базата е стара и не се използва ефективно.

Установени са и редица несъответствия, като е констатирано, че са налице данни за МПС-та, които са отдадени за един и същ период от ревизираното лице на различни дружества. ДАФ ФТХФ с рег. [рег.номер на МПС] е отдаден под наем за периода от 01.05.2015 г. до 24.02.2015 г. на [фирма] и [фирма]. Влекач, марка ДАФ с рег. [рег.номер на МПС] е отдаден под наем за периода от 01.10.2015 г. до 23.09.2016 г. на [фирма] и [фирма]. Ремонтирани са транспортни средства, които не са наемани от [фирма] /влекач М. с рег. [рег.номер на МПС] , собственост на [фирма]/. Ремонтирани и почиствани са транспортни средства, които не са отдадени под наем или такива, които не са в движение за дълъг период от време. Извършен е ремонт на товарен автомобил ДАФ СА3875МХ с ремарке К. рег. [рег.номер на МПС] , на 29.02.2016 г., съгласно констативен протокол. От [фирма] е представено писмено обяснение, съгласно което за периода от м. 09.2015 г. до м. 04.2016 г. транспортното средство не се използва /няма назначен шофьор/.

Предмет на доставките от [фирма] са ушиване на ТИР покривало - брезент, поправка на брезент – прошиване с подлепване, циклене и лакиране на силно

замърсени повърхности – под ремарке и прицеп. В част от издадените фактури за услугите циклене и лакиране са посочени и регистрационните номера на съответното превозно средство. По отношение на доставчика [фирма] не се установява наличие на материална, кадрова и техническа обезпеченост за извършване на доставките. Дружеството е имало назначени само две лица на трудов договор на длъжностите дърводелец и тапицер, като лицето, което е било назначено на длъжност тапицер е осигурявано на пълен работен ден за същия период и от друг работодател на длъжността охранител. Не са представени доказателства къде и от кого са извършвани услугите по поправка и ушиване на брезент. Не са представени и доказателства за закупуване на необходимите за извършване на тези услуги материали като брезент и т.н. Услугите по циклене на повърхности следва да са осъществени на автобаза „М.“, при което следва да се съобразят горепосочените констатации относно състоянието на базата и нейното неефективно използване.

От доставчика [фирма] жалбоподателят твърди, че е получил услуги, изразяващи се в изработка на шест броя интернет сайтове, осигуряване на поддръжка и настройването им на подходящ за целта сървър, за което е представен договор за поръчка от 15.07.2015 г., както и доставка на скреч – карти. Нито от жалбоподателя, нито от доставчика са представени доказателства, които с оглед естеството на тези доставки следва да се намират при тях. По отношение на скреч – картите за целите на доказване правото на приспадане на данъчен кредит, същите е следвало да бъдат индивидуализирани с конкретни номера, каквито несъмнено притежават този род стоки. Индивидуализацията е следвало да стане посредством описването им в отделни протоколи, които да бъдат приобщени към фактурите. Доказателства за такова конкретизиране обаче не са представени. Не се установява и извършване на услугите по изработване на интернет сайтове. Няма представена информация от ревизираното лице и неговия доставчик за създадени интернет сайтове и за потребителите на същите. С договора за изработка е уговорено, че доверителят следва да предостави на довереника всички материали и данни необходими за осъществяване на предмета на договора, но от страна на [фирма] не са представени доказателства за предоставянето на такива.

Предмет на доставките по издадените от [фирма] фактури е комплексно почистване на ТИР, във връзка с което е установено, че за дружеството е имало назначени общо шест лица на длъжности относими към предмета на доставките – чистач и мияч на превозни средства. По отношение техническата обезпеченост на дружеството е представена инвентарна книга със заведени активи: пароструйка, водоструйка, подпочистващ автомат и екстрактор за пране на настилки. Настоящата инстанция поделя изводите на ревизиращия екип, че така представените доказателства не са достатъчни да се установи реалното извършване на доставките по издадените фактури. Към част от издадените фактури не са представени придружаващи документи, в които да е конкретизирано конкретно транспортно средство. Съгласно представените

протоколи за извършено комплексно почистване на МПС, на 04.06.2015 г, на 15.06.2015 г. и на 22.06.2015 г. следва да е извършено комплексно почистване на МПС с рег. СА8600PP с ремарке [рег.номер на МПС] , но от събраните в хода на ревизионното производство доказателства се установява, че горепосоченото МПС не е собственост, нито е отдавано под наем на [фирма]. Собственик на въпросното МПС е [фирма], като това дружество не е сред контрагентите на жалбоподателя и няма данни същото да е отдавано под наем на клиентите на [фирма]. Отражено е и почистване на товарни автомобили Форд Транзит с рег. [рег.номер на МПС] , С2367НТ, С1224ТВ, които съгласно събраната в хода на ревизията информация не са отдавани под наем от жалбоподателя.

По отношение на издадените от [фирма] фактури с предмет доставка на стоки /автоконсумативи, уплътнители, гуми, стоп, акумулатори и др./ и ремонтни услуги са представени множество документи, но същите не са достатъчни за доказване реалността на процесните доставки. В хода на ревизията е установен, че [фирма] не разполага със склад за съхранение на стоките. Нито от страна на жалбоподателя, нито от страна на този доставчик е представена информация относно къде и от кои лица са получавани процесните стоки. От [фирма] са представени писмени обяснения, съгласно които транспортна е осъществен от крайните клиенти, а именно транспортните дружества, но транспортни документи при извършените насрещни проверки от крайните получатели, клиенти на ревизираното лице, не са налице. В същото време от представените счетоводни извлечения, оборотна ведомост на счетоводна сметка 302 „Материали” е видно, че са получени и изписани материали, но връзка между дружествата от които са получени и дружествата, на които са предоставени не би могла да бъде извлечена. От [фирма] са представени фактури на предходни доставчици, като отново не е уточнено къде са доставени стоките и с какъв транспорт. Представен е договор за наем на товарен автомобил, но не са представени пътни листи и товарителници, че същия е използван в дейността на дружеството. В [фирма] няма назначено лице на длъжност шофьор.

Между [фирма] и [фирма] е сключен договор за поръчка от 01.05.2015 г., съгласно който [фирма], в качеството на довереник се задължава до доставя резервни части и консумативи на [фирма]. От [фирма] е представен договор за наем на недвижим имот от 01.04.2015 г., съгласно който [фирма] предоставя на [фирма] за ползване обособена част от 100 кв. м. поземлен имот, находящ се в [населено място], [улица]. Търговията с авточасти и консумативи изисква складирането на стоките в помещения с подходящи условия /затворени и покрити/. Наетият обект е 100 кв. м. поземлен имот, парцел, от което следва, че представлява открито пространство, а не закрито помещение, в каквото единствено могат да се съхраняват стоките. Горното налага заключение, че не се доказва [фирма] в действителност да е притежавало и разполагало с необходимите търговски площи, в които да съхранява закупените и впоследствие продадени стоки. В представените приемо-предавателни протоколи са описани вид и количества материали, но

липсва информация за обекта, както и за лицата получили и предали стоките. Във връзка с твърденията на жалбоподателя, че стоките са получени от шофьорите на клиентите, за които процесните стоки са предназначени, е логично приемо-предавателните протоколи да са подписани от лицето шофьор. От клиентите на [фирма] не са представени транспортни документи при извършените насрещни проверки на същите. [фирма] представя обяснение за извършения транспорт на стоките, които са в противоречие с декларираното от жалбоподателя. [фирма] твърди, че транспорта е извършен от [фирма], а последното твърди че транспорта е осъществен от клиентите, за които са предназначени резервните части и консумативи.

По отношение издадените от [фирма] фактури с предмет продажба на стоки са представени заявки, стокони разписки и приемо – предавателни протоколи. В депозираните писмени обяснения дружеството твърди, че стоките се предават в склад в [населено място]. Представен е и договор от 04.01.2016 г. между [фирма] и [фирма] за наем на поземлен имот, находящ се в [населено място], [улица], но в хода на ревизията е установено, че на този адрес няма склад, а единствено поземлен имот. Освен това, са издадени 13 бр. фактури за м.12.2015 г., за който период [фирма] също не е разполагало със складова база. По отношение на доставките не са представени и документи за извършени разплащания, нито пътни листа, фактури и товарителници за осъществен транспорт.

Издадените от [фирма] фактури са с предмет авточасти, консумативи и гуми в големи размери. Представен е договор между [фирма] и Х. Х. за наем на склад, който се намира в приземно помещение на къща, находяща се в [населено място], с обща площ от 48 кв. м. Съгласно декларираното на тази площ доставчикът следва да е съхранявал стоки, които за продадени на жалбоподателя за сумата в размер на 975 110,14 лв. Не се установява дружеството да е разполагало и с кадрова обезпеченост, тъй като за периода на доставките няма назначени лица по трудови и извънтрудови правоотношения, а управителят е бил назначен по трудово правоотношение при друг работодател. Не са представени доказателства относно това на кого и къде е извършено предаването на стоката, нито дали същата е предавана на жалбоподателя или негови клиенти.

От събраните доказателства не се установява и реалното извършване на авторемонтни услуги от страна на [фирма]. Доставчикът не разполага с материална и кадрова обезпеченост за извършване на доставките. Не се установява къде са ремонтирани превозните средства, наличието на техника за извършване на авторемонтни услуги, за чия сметка са вложените резервни части, как са приемани превозните средства за ремонт – първоначален оглед и диагностика на състоянието на превозното средство, начин на предаване на вече ремонтираните автомобили и т.н. Липсва информация за лицата, които следва пряко да са извършили услугите. [фирма] е имало назначени две лица на непълнен работен ден, които предвид големия брой издадени фактури

не биха могли да извършват фактурираните услуги на 4 часов работен ден.

В съответствие с т. 2 от диспозитива на решение по дело С-18/13 на СЕС, добросъвестността на получателя по доставка е изключена, когато не докаже действително осъществена престация по доставката, или реалност на доставката. Това е така, тъй като той е страна по договор за доставка и трябва да знае всички обективни факти, свързани с осъществяването на доставката. Когато не установи такива факти, следователно не е участвал при осъществяването на доставката, посочена във фактурата, а след като притежава фактура за доставка без негово участие, следва извод и за знание за формалното (документално) издаване на фактурата. По тези съображения и както следва от т. 1 от диспозитива на решението по преюдициално дело Е., жалбоподателят не доказва добросъвестността си по смисъла на чл. 78 ЗС, като необходимо условие да придобие правото да се разпорежда с стоките, по фактурите като собственик, както и за да упражни правото на приспадане на данъчен кредит по процесните фактури.

С косвени доказателства може да се проведе успешно насрещно доказване. Това е сторено от приходната администрация и е разколебана убедителността на главното доказване на претендиращия право на данъчен кредит. Последицата е прилагането на правилата на доказателствената тежест в производството, състоящи се в обвързаността на съда да приеме за несъществуващи юридическите факти, за които черпещата благоприятни правни последици от осъществяването им страна не е провела главно пълно доказване. Като съобрази събрания в хода на ревизионното производство доказателства, липсата на доказателства относно материална и кадрова обезпеченост на доставчиците, както и констатациите от извършените им насрещни проверки и ревизии, съдът достигна до категоричен извод за липса на реалност на процесните доставки.

Изложеният анализ на установените по делото факти обуславя извод за неоснователност на жалбата.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски.

Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на ответника следва да бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 581 лв., определено по реда на чл. 8, ал. 1, т. 6 от Наредба № 1/2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения, при материален интерес от 1 017 001,81 лв. (783 097,77 лв. главница и 233 904,04 лв. лихви). По аргумент от противното на чл. 161, ал. 1, изр. 1 ДОПК на жалбоподателя разноски не се дължат, като при отхвърляне на претенцията за разноски, съобразно константната практика на ВКС, не се постановява нарочен диспозитив.

Водим от горните съображения, Административен съд София-град

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изп. директор В. К. С., срещу Ревизионен акт № Р-22002217006490-091-001 от 10.10.2018 г., издаден от Фиданка С. Й. – орган, възложил ревизията, и Т. Н. В. - ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 37 от 08.01.2019 г. на директора на дирекция ОДОП С. при ЦУ на НАП – С..

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от изп. директор В. К. С., да заплати на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. юрисконсултско възнаграждение в размер на 12 581 (дванадесет хиляди петстотин осемдесет и един) лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: